



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Máster de Auditoría

**El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
ante los retos de una economía mundial interconectada**

Autor:

Santiago Ignacio Zarzuela Les

Director:

Marta Melguizo Garde

Facultad de Economía y Empresa

Año 2021

Autor del trabajo: Santiago Ignacio Zarzuela Les

Directora del trabajo: Marta Melguizo Garde

Título del trabajo: Impuesto Digital en un entorno de competencia fiscal entre países

Titulación: Máster de Auditoría

RESUMEN

Debido al avance tecnológico de los últimos años, y la aparición de nuevos modelos de negocio, muchas empresas, sobre todo, grandes multinacionales, se han aprovechado de que las normas fiscales no han evolucionado al mismo ritmo, para mitigar o disminuir los impuestos a pagar. Por lo que, hay un interés creciente en resolver los problemas de la tributación que se dan en la “economía digital”.

Pero este cambio no es fácil, debido a la falta de acuerdo entre países, aunque, sí se dan diferentes iniciativas internacionales con varias propuestas. Algunos países, entre ellos España, han establecido un Impuesto sobre determinados servicios digitales unilateralmente, para gravar algunas operaciones de las grandes multinacionales digitales, a la espera de un acuerdo multinacional que parece inminente.

Teniendo en cuenta estas iniciativas, los objetivos de este trabajo son, por un lado, exponer las propuestas planteadas, en concreto, las que se refieren al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (coloquialmente, Tasa Google) y, por otro lado, describir los elementos básicos del modelo español, cuya primera liquidación se producirá el 1-7-2021 y, en el que su presente y futuro viene condicionado por los acuerdos que se tomen a nivel internacional sobre la tributación de los grandes grupos multinacionales.

ABSTRACT

Due to technological advances in recent years, and the appearance of new business models, many companies, especially large multinationals, have taken advantage of the fact that tax regulations have not evolved at the same rate, to mitigate or reduce the taxes to be paid. Therefore, there is a growing interest in solving taxation problems that occur in the “digital economy”.

But this change is not easy, due to the lack of agreement between countries, although there are different international initiatives with various proposals. Some countries, including Spain, have unilaterally imposed a Tax on certain digital services, to tax some operations of large digital multinationals, pending a multinational agreement that seems imminent.

Taking these initiatives into account, the aims of this work are, on the one hand, to present the proposed proposals, specifically, those that refer to the Tax on Certain Digital Services (colloquially, Google Rate) and, on the other hand, to describe the elements basic of the Spanish model, whose first settlement will take place on 7-1-2021 and, in which its present and future is conditioned by the agreements that are taken at the international level on the taxation of large multinational groups.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. TRIBUTACIÓN DE SOCIEDADES CON ACTIVIDADES DIGITALES.....	6
2.1. ENTORNO FISCAL INTERNACIONAL, GLOBALIZACIÓN Y TRIBUTACIÓN DE LAS MULTINACIONALES.....	6
2.1.1 Entorno fiscal.....	6
2.1.2. Propuestas de solución y medidas adoptadas.....	7
2.1.2.1. FMI.....	7
2.1.2.2 OCDE y el G20.....	9
2.1.2.3 UE.....	10
2.1.2.4 Otras Iniciativas Unilaterales.....	11
2.2. REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO ALTERNATIVA.....	13
2.2.1 La contribución de los grandes grupos multinacionales.....	14
2.2.2 Los Proyectos del Gobierno en 2018 y 2019.....	14
2.2.2.1 Trasposición de la Directiva 2016/1164 (ATAD).....	15
2.2.2.2 Imposición mínima interior.....	16
2.2.2.3 Paraísos fiscales y asimilados.....	17
2.2.2.4 Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención.....	17
2.2.3 Cambio en la estructura del Impuesto sobre Sociedades.....	18
2.2.4 Conclusiones aportadas por Eduardo Sanz Gadea.....	19
3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (TASA GOOGLE).....	20
3.1 NATURALEZA Y OBJETO DEL IMPUESTO.....	20
3.2 SERVICIOS DIGITALES SUJETOS AL IMPUESTO.....	20
3.3-CONTRIBUYENTES.....	21
3.4-LUGAR DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO.....	22
3.5- BASE IMPONIBLE.....	23
3.6-TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA.....	24
3.7-OBLIGACIONES FORMALES.....	24
3.8-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.....	25
3.9-SANCIONES ESPECÍFICAS DE ESTE IMPUESTO.....	25
3.10-POSIBLE ANULACIÓN DE DICHO IMPUESTO.....	26
4. ESTIMACIONES DE RECAUDACIÓN E IMPACTO DEL IDSD.....	28
4.1 ESTIMACIONES DE RECAUDACIÓN.....	28

4.2 IMPACTO SOBRE EMPRESAS Y CONSUMIDORES.....	30
5 CONCLUSIONES.....	31
6. BIBLIOGRAFÍA.....	33
7. ANEXOS.....	39

1. INTRODUCCIÓN

Con la aparición de nuevas tecnologías digitales en los últimos años, como es Internet, el espectro económico, laboral y social ha ido cambiado drásticamente en los últimos años.

Esta revolucionaria tecnología ha obligado a diferentes gobiernos a adaptar sus leyes ante un escenario con mucha incertidumbre sobre todo en el ámbito fiscal, debido a que las grandes multinacionales se han aprovechado de las grandes lagunas de la legislación, para aumentar sus ingresos.

Este fenómeno ha provocado una batalla entre estas multinacionales y los países de todo el mundo y estos gobiernos han realizado diferentes ajustes para evitar esas tácticas fiscales agresivas, ya sea a golpe de talonario (las multas de la UE por abuso de posición dominante) o hasta movimientos del gobierno de EEUU contra los GAFA (Google, Amazon, Facebook y Apple) que han acabado incluso en los Tribunales.

Como respuesta a que cada vez la economía mundial está adquiriendo, con gran rapidez un carácter digital, se están empezando a implantar determinadas tasas o impuestos que afectan a determinados servicios digitales, debido a que las actuales normas fiscales internacionales, basadas sobre todo en la presencia física, ya que no fueron concebidas para hacer frente a modelos de negocio basados principalmente en activos intangibles, datos y conocimientos. Estas tasas e impuestos son reconocidos en la memoria colectiva como Tasa Google.

A continuación, en el apartado 2 se desarrolla la tributación de sociedades con actividades digitales, analizándose las diferentes propuestas de organismos internacionales; en el apartado 3 se desarrolla la parte teórica del Impuesto de Servicios Digitales español, y en el siguiente punto se analizará las consecuencias económicas de la aplicación de dicho impuesto.

Motivación:

El objetivo inicial era describir los elementos básicos del impuesto sobre servicios digitales pero dado que sobre su presente y futuro incide los acuerdos que se tomen a nivel internacional sobre la tributación de los grandes grupos multinacionales vamos a empezar por referirnos brevemente a la problemática e intentos de aumentar la tributación sobre los mismos. Además en la fecha de elaboración de este trabajo no estaba disponible ni el Modelo 490 (Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación), ni las preguntas frecuentes (publicadas el 24-6-2021) y a falta de reglamento se publicó el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. TRIBUTACIÓN DE SOCIEDADES CON ACTIVIDADES DIGITALES

2.1. ENTORNO FISCAL INTERNACIONAL, GLOBALIZACIÓN Y TRIBUTACIÓN DE LAS MULTINACIONALES.

2.1.1 Entorno fiscal

Hoy en día, la fiscalidad se ha convertido en un campo de batalla internacional entre los países del mundo, que para atraer inversión, han tomado un conjunto de medidas fiscales, ya sea bajada de impuestos o el ofrecimiento de opacidad a empresas o particulares y, como se indica en el Circulo Cívico de Opinión (cuadernos 28, noviembre 2020) *“ha provocado un conjunto de dificultades, como la creación de distorsiones en la competencia empresarial, dificultades a las haciendas de varios países del mundo y además, ha propiciado el aumento del blanqueo de capitales de las actividades ilegales”*.

¿Por qué muchas empresas multinacionales, concretamente ligadas al sector digital, deciden instalarse en territorios con bajo impacto fiscal?, el informe anterior aporta dos respuestas:

-La fragmentación de los procesos productivos a través de las cadenas globales de valor y la nueva economía de soporte digital.

Esta fragmentación ha debilitado el concepto de territorialidad en la actividad económica, que era la piedra angular de las Haciendas a la hora de recaudar. Las grandes multinacionales aprovechan las ventajas de situarse en países con poca o nula capacidad impositiva, perjudicando a empresas del mismo sector que tributan en lugares con mayor carga fiscal.

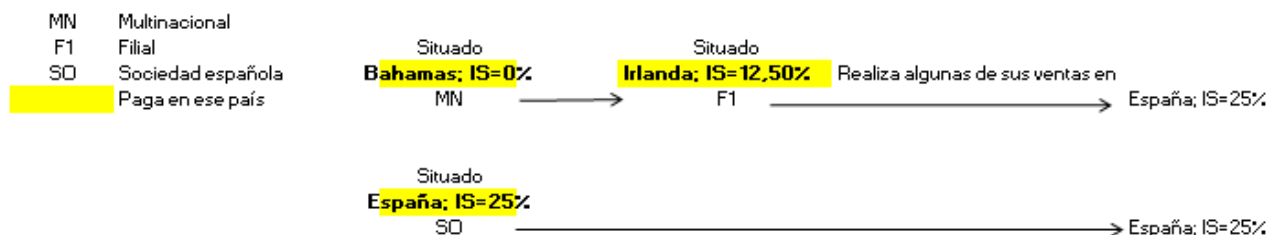
También, es cada vez más habitual, que no exista una alineación entre las jurisdicciones donde se generan los beneficios y aquellas en las que se pagan los impuestos.

-La aceleración de la obsolescencia de las reglas que rigen la fiscalidad internacional

Que ha permitido que las multinacionales tomen estrategias de planificación fiscal agresiva, viendo la oportunidad de obtener beneficios globales del grupo en jurisdicciones de baja o nula tributación ralentizando la competencia, incluso en áreas económicas integradas, como sucede en la propia UE.

En este ejemplo del Gráfico 1, se puede ver el esquema que realizan muchas multinacionales para reducir su presión fiscal asentándose en países con nula o muy baja presión fiscal, provocando una clara desigualdad competitiva con empresas que tributan en países con mayor carga fiscal.

GRÁFICO 1: Ejemplo de reducción de presión fiscal, por parte de las multinacionales



(Fuente: Elaboración Propia)

Según el art. 8 de la LIS “Se considerará residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:”

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español
- c) Que tengas su sede de dirección efectiva en territorio español

En el Gráfico 1 vemos que, aunque la filial venda sus productos en España, al estar situada en Irlanda tributará con el IS irlandés, debido a que no cumple ninguno de los requisitos anteriores.

Además en el art.22.3 de la LIS, se reafirma que “Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad” “Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte”.

Y sobre la doble imposición mencionada por el art. 22, la misma ley lo aclara en el art. 31 de la LIS “Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente”

2.1.2. Propuestas de solución y medidas adoptadas

A partir de los diferentes problemas presentes en el anterior punto, se han propuesto una gran cantidad de alternativas, y las más relevantes serán explicadas a continuación, tomando como referencia a López Laborda y Onrubia (2020), donde clasifican aquellas propuestas dependiendo del organismo que las propuso:

2.1.2.1. FMI

El Fondo Monetario Internacional ha evaluado recientemente diversas alternativas para reformar el vigente sistema de imposición societaria y las ha ordenado de acuerdo con las siguientes propiedades:

- Protección contra el traslado de beneficios y competencia fiscal

- Adecuación y legalidad de su aplicación
- Adecuación a los países menos desarrollados

A partir de estos puntos, el FMI ha propuesto esta ordenación:

- 1) Imposición mínima: Se obligará a pagar un nivel mínimo de imposición, respecto a los beneficios de un grupo multinacional, es decir, con independencia de dónde se hayan obtenido dichos beneficios, la multinacional deberá pagar un porcentaje mínimo.
- 2) Destination-Based Cash Flow Tax (DBCFT Impuesto al flujo de caja basado en el destino) y Destination-Based Allowance for Corporate Equity (DBACE Modelo de Reducción de Capital Social). _Ambos impuestos se adaptan al principio de destino, mediante los correspondientes ajustes transfronterizos:
 - a) DBCFT: Las adquisiciones de bienes de inversión resultan deducibles inmediatamente como gasto para la Base Imponible del IS, pero los intereses no serían deducibles.
 - b) DBACE: Resultaría deducible los intereses en la Base Imponible del IS, más una cantidad estimada por la remuneración de los fondos propios de la sociedad.
- 3) Método de la Asignación de Beneficios Residuales: Este método se basa en dividir en el beneficio de una sociedad, el rendimiento normal de la actividad, y el beneficio residual o económico.
Además, destacar que la empresa gravaría su beneficio residual teniendo en cuenta dónde se consumen los bienes o servicios que ha desarrollado la sociedad. (Principio de reforma del IS)
- 4) Asignación mediante fórmula: Consiste en calcular una única base imponible para todo el grupo, que posteriormente es asignada a los países de acuerdo con una fórmula que incorpora uno o varios factores de reparto con diversas ponderaciones. (Forma de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades) (**BICCIS**)
- 5) Establecimiento Permanente Digital: Sustituir la exigencia de presencia física, por “presencia económica significativa” que se mide con los ingresos obtenidos o los usuarios o clientes situados en un territorio.

La crítica que se achacaría a la ordenación propuesta por el FMI es que no se ven las consecuencias que supondrían estas medidas si llegaran a aplicarse en términos de ganadores y perdedores (respecto a la recaudación tributaria) comparándolas con el sistema actual.

2.1.2.2 OCDE y el G20

En septiembre de 2013 la OCDE y el G20 aprobaron el **Plan de Acción BEPS**, con el objetivo de “asegurar que los beneficios se gravan donde se llevan a cabo las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor”.

Esta propuesta de cambiar el hecho imponible del IS por parte de la OCDE, responde a las pérdidas de recaudación generadas por las estrategias de planificación agresiva, tomando una horquilla que va desde los 100.000 a los 240.000 millones de dólares anuales, y por tanto, se pierde en recaudación global del impuesto de sociedades entre un 4% a un 10%.

El Plan se tradujo en un paquete de 15 acciones que abordan aspectos como los retos de la digitalización, los instrumentos y entidades híbridos, la transparencia fiscal internacional, la deducibilidad de intereses, las prácticas perniciosas, los establecimientos permanentes, los precios de transferencia, la información país por país, la revelación de las estrategias de planificación fiscal de los contribuyentes o la resolución de conflictos.

Acompañando a este Plan se estableció el denominado **Marco Inclusivo**, del que forman parte en la actualidad más de 135 países y jurisdicciones, comprometidos a ir implementando poco a poco el Plan BEPS.

El Marco Inclusivo de BEPS está trabajando en una propuesta que pretende contribuir a resolver los problemas de tributación de las multinacionales que utilizan planificaciones fiscales agresivas con independencia de que sean negocios digitales o no. La propuesta se concreta en el diseño de dos “Pilares” que se aplican a cualquier negocio, con independencia de su componente digital:

- Pilar 1: Muy parecido a la alternativa tercera del FMI (Método de asignación de beneficios residuales) y donde se asignarán derechos de gravamen a las jurisdicciones de mercado en que se localizan los usuarios, afectando a un conjunto de beneficios residuales:

A) En una multinacional el beneficio residual será aquel que queda después de:

$$\text{Beneficio global del grupo} - \text{Beneficio Rutinario} = \text{Beneficio Residual}$$

Y el beneficio rutinario sería aquel beneficio que corresponde a las jurisdicciones donde se llevan a cabo las actividades de la empresa.

- B) Las jurisdicciones de mercado seguirán gravando las actividades rutinarias básicas de marketing y distribución desarrolladas en las mismas, mediante la aplicación de una remuneración fija estimada.

- Pilar 2: Se trata de garantizar una tributación mínima global de las empresas multinacionales.

2.1.2.3 UE

La UE ha ido diseñando instrumentos para combatir la planificación fiscal agresiva en la última década:

-En marzo de 2015, la Comisión Europea presentó un paquete de medidas sobre transparencia fiscal.

-En junio del 2015, el Plan de Acción para un impuesto sobre sociedades justo y eficiente.

-En enero de 2016, el paquete de medidas contra la elusión fiscal, que daría lugar, también en ese año, a la **Directiva 2016/1164** de 12 de julio contra la elusión fiscal.

La UE también ha tomado como ejemplo la 4ª ordenación propuesta por el FMI arriba indicada y, la ha usado como medida para solucionar a largo plazo los problemas de la fiscalidad internacional de los grupos societarios, siendo ésta la acción más importante del paquete de medidas de 2016, que busca construir un impuesto de sociedades más justo, competitivo y favorable al crecimiento. Por tanto, el plan que propone la UE es el **modelo BICCIS**.

BICCIS ofrece importantes potencialidades en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, al neutralizar muchas de las estrategias de traslado de beneficios entre las empresas integradas en el grupo de multinacionales (como las derivadas de los precios de transferencia), lo que, además, contribuiría a reducir los costes de gestión y el cumplimiento asociados a estas actividades.

Pero aunque el método BICCIS sea una buena alternativa para combatir la elusión fiscal, no se libra de ciertos inconvenientes. Uno de los ejemplos más relevantes es recogido por el sistema de atribución de beneficios mediante fórmula en los impuestos de sociedades de los estados, que se aplica en los EEUU, pero que después de un tiempo aplicando esta medida, se pudo observar que había un alto riesgo en la manipulación de las ventas.

Un elemento fundamental de la Propuesta es la ampliación del concepto de Establecimiento permanente tradicional, que da lugar a la figura del “Establecimiento

permanente digital”. Esta parte se refiere a lo que hemos mencionado al principio de este trabajo, concretamente a la obsolescencia de las reglas que rigen la fiscalidad internacional.

De acuerdo con la Propuesta, a efectos del impuesto sobre sociedades, existirá un establecimiento permanente si existe una presencia digital significativa mediante la cual se realiza total o parcialmente un negocio. Y, a su vez, existirá una presencia digital significativa en un Estado miembro en un período impositivo, si la actividad ejercida a través de la misma consiste, total o parcialmente, en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumplen una o varias condiciones en el período impositivo.

A partir de esta Propuesta BICCIS, considerada como un instrumento integral a largo plazo, la Unión Europea también observó otras opciones más a corto plazo que fueran enfocadas específicamente a los negocios digitales. Al final la opción elegida fue el establecimiento de un impuesto específico sobre la prestación de servicios digitales, conocido coloquialmente en español como “*Tasa Google*” o “*Tasa GAFA*” que gravaría los ingresos brutos generados por ciertos servicios on-line dirigidos a los usuarios de la interfaz digital en la que aquella se sitúa.

-En diciembre de 2018:

Los estados miembros acordaron explorar la posibilidad de limitar el alcance del Impuesto Digital, de forma que el impuesto gravara solo la publicidad digital, excluyendo, por ejemplo, la venta de datos de los usuarios.

Fruto de este acuerdo fue la puesta en marcha de un proceso de revisión de la Propuesta de la Directiva reguladora del impuesto sobre servicios digitales, para transformarse en un impuesto sobre la publicidad digital (**DAT**) (Comisión Europea, 2019).

Ahora bien, estas iniciativas de la Comisión Europea se han tenido que enfrentar a algunos países dentro de la Unión (liderados por Dinamarca, Finlandia, Irlanda y Suecia) que se encuentran disconformes sobre dichas propuestas y han propiciado la imposibilidad de alcanzar por unanimidad un amplio respaldo de los estados miembros, un acuerdo que condujese a la aprobación del DAT.

Estos países disconformes, ya habían preferido tomar las medidas de la OCDE, debido a que son críticos al diseño del gravamen digital como un impuesto sobre el consumo, en lugar, de concebirse como un impuesto directo sobre las ganancias de las empresas, ya que, consideran que esta fórmula afectaría de forma importante a las inversiones de las empresas, con efectos sobre el crecimiento global.

2.1.2.4 Otras Iniciativas Unilaterales

Debido a la existencia, en términos de recaudación, de países ganadores y perdedores es imposible alcanzar acuerdos multilaterales de aplicación global por lo que algunos países han empezado a aplicar medidas unilaterales en aspectos donde se encuentran vacíos legales, y especialmente, en el ámbito digital.

Por regla general, se trata de medidas impositivas basadas en manifestaciones indirectas de la capacidad de pago, que renuncian a una medición más o menos precisa de la renta societaria.

Ejemplos de medidas impositivas unilaterales:

-EEUU, reforma fiscal de 2017:

Ha introducido varias figuras que configuran un marco de imposición mínima societaria. Por un lado, se establece un gravamen para grupos multinacionales estadounidenses con activos intangibles relevantes situados en el extranjero, que sujeta la renta vinculada a los mismos (GILTI), y por otro lado, la otra figura actúa como un impuesto mínimo, a través de la limitación de la deducibilidad de determinados pagos realizados por empresas estadounidenses a sus filiales localizadas en el extranjero (BEAT).

- Reino Unido y Australia:

Cada uno de los países ha establecido un impuesto sobre los beneficios desviados, destacando que estos impuestos se aplican no sólo a empresas del sector digital, sino a cualquier tipo de empresa.

-Países europeos como Bélgica, Francia o España:

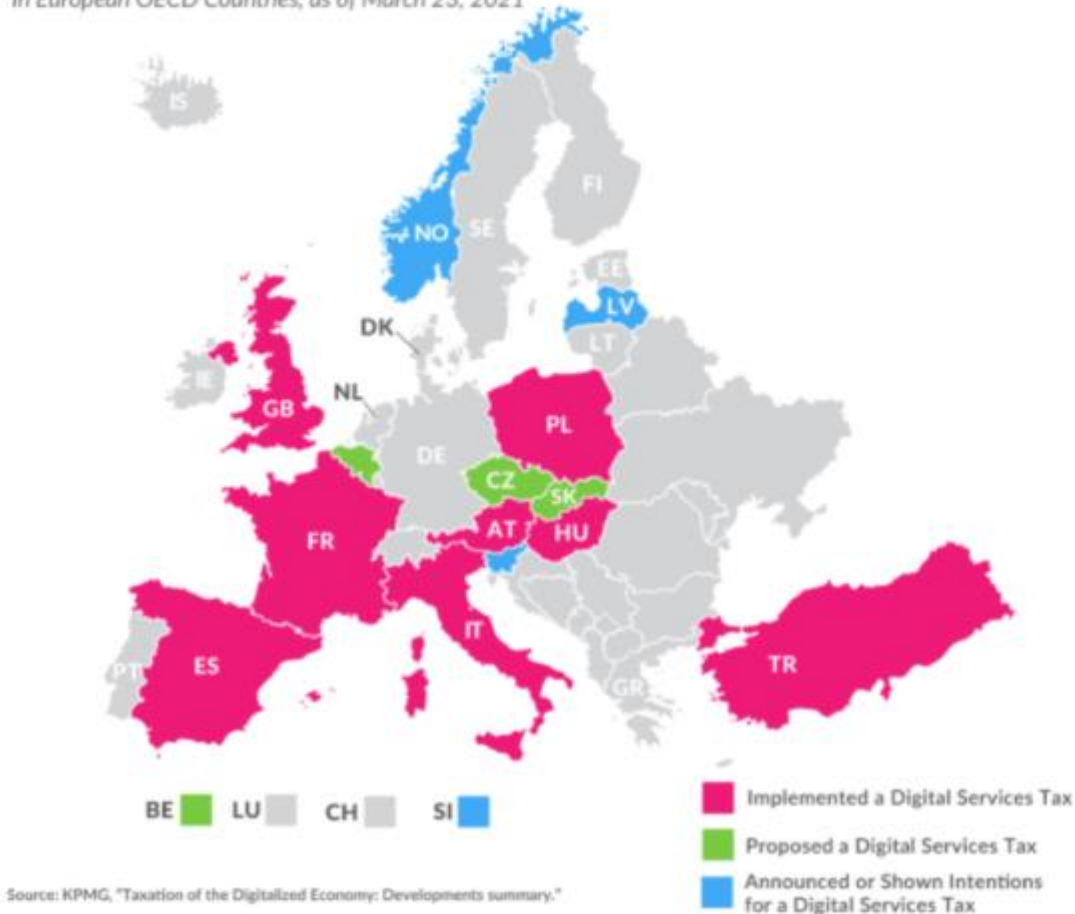
Han aprobado la obligatoriedad de impuestos de servicios digitales o han puesto en marcha medidas similares.

En el mapa siguiente se observa aquellos países europeos, que han aprobado el impuesto de determinados servicios digitales y que tienen intenciones de aprobarlo.

GRÁFICO 2: Mapa que refleja que países de Europa han aplicado el IDSD y cuales tienen intenciones de implementarlo

Digital Services Taxes in Europe

Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes (DSTs)
in European OECD Countries, as of March 23, 2021



(Fuente: Tax Foundation; Países europeos que han aplicado medidas unilaterales)

2.2. REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES COMO ALTERNATIVA

Como ya se ha mencionado anteriormente, las prácticas de desviación de beneficios que propician las multinacionales, ha provocado una reducción en la recaudación de entre el 4 % y el 10% respecto de la deuda tributaria debida, por valor entre 100 mil y 240 mil millones de euros anuales a nivel mundial, y según los datos proporcionados por la Unión Europea, la pérdida en conjunto de los Estados miembros se situaría en un 17%, es decir, una pérdida entre 50 mil y 70 mil millones anuales. Por lo que, ante la falta de acuerdos internacionales, muchos países han creado un conjunto de impuestos para intentar frenar o reducir las pérdidas ocasionadas por dichas prácticas.¹

¹BUSCADO (08/06/2021)

https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU%282015%29558773_EN.pdf

En el caso de España, tal y como indica Sanz Gadea (2020), “El caso español no es llamativo, pero los datos disponibles muestran un panorama no muy alentador, ya que sitúan el tipo efectivo correspondiente a las entidades filiales extranjeras en el umbral del 15%.”.

Seguidamente, tomaremos como referencia lo expuesto por dicho autor, que propone modificar la Ley 27/2014 del IS, cambiándola en algunos aspectos y adaptarla a las propuestas presentadas por la UE o la OCDE, para luchar contra las políticas fiscales agresivas:

2.2.1 La contribución de los grandes grupos multinacionales

Dentro del diseño de la política fiscal relativa al Impuesto de Sociedades, el tipo efectivo de gravamen tal vez no sea el más relevante a la hora de percibir la desviación de beneficios con fines fiscales o por capturar las bases imponibles generadas en territorio español. Sanz Gadea (2020) señala que es más interesante conocer:

- a) **La rentabilidad** de las filiales y establecimientos permanentes existentes en España, dependientes **de los grupos multinacionales**, comparada con la del grupo multinacional al que pertenezcan.
- b) **El desglose**, por naturaleza, de las operaciones realizadas entre las entidades, residentes y no residentes en territorio español, pertenecientes a los grupos multinacionales de matriz española.
- c) **El volumen** de operaciones realizadas por los grupos multinacionales en territorio español, sin presencia física.

Esta información sería clave a la hora de evaluar la eficiencia de la función recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades en la economía.

2.2.2 Los Proyectos del Gobierno en 2018 y 2019

Los Anteproyectos de Ley de 2018 y el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2019, contienen una serie de medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades, vinculadas a sus **aspectos internacionales**. Estas medidas serían:

- Impuesto sobre determinados servicios digitales
- Trasposición de la Directiva 2016/1164 (ATAD), en lo concerniente a la transparencia fiscal internacional y a la tributación de salida.

- Imposición mínima interior
- Paraísos fiscales y asimilados.
- Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención.

A continuación, se desarrolla brevemente qué suponen estos proyectos, excepto el impuesto sobre determinados servicios digitales que será explicado en el punto 2 de este trabajo.

2.2.2.1 Trasposición de la Directiva 2016/1164 (ATAD)

El Anteproyecto de Ley del Gobierno contra el Fraude Fiscal (octubre de 2018) toma como referencia el ordenamiento interno de la Directiva 2016/1164, en lo que corresponde a la **transparencia fiscal internacional y a la tributación de salida**.

Como señala Sanz Gadea (2020) “referente a la transparencia fiscal internacional, pocos cambios son necesarios, por cuanto la regulación vigente, contenida en el artículo 100 de la Ley 27/2014 IS, responde a criterios similares a aquellos que iluminan las normas comunitarias.”.

Igualmente, “Otro tanto cabe decir de la tributación de salida, cuya novedad más relevante es la **aceptación**, a efectos fiscales, del valor de salida dado por la autoridad fiscal de un Estado miembro, en cuanto se ajuste al valor de mercado.”

Siguiendo esta línea, según consta en el portal CEF, la tributación de salida son los impuestos de salida que suponen la tributación de plusvalías latentes con cambio de residencia fiscal. Se trata de una figura jurídica que entra en conflicto con las libertades comunitarias, en el seno de la Unión Europea.

Ahora bien, para completar la transposición (incorporación de una Directiva emanada de la UE al ordenamiento interno de un Estado miembro) se deberá abordar la regulación de las asimetrías híbridas, como de la barrera a la deducción de gastos financieros:

- a) **Las Asimetrías Híbridas:** Según La Voz de Galicia “las asimetrías híbridas son aquellas situaciones que pueden darse entre un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades situado en España y una entidad vinculada localizada en otro país, cuando las operaciones que realizan las propias entidades o las rentas derivadas de estas operaciones, tienen diferente calificación fiscal en España y en ese otro país.” Un ejemplo muy claro para entender las asimetrías y que da el mismo portal digital, sería la deducción de un gasto en España sin que tribute su correlativo ingreso en el otro país o la doble deducción en ambos países.

Estas asimetrías generan problemas directos a la recaudación tributaria de los países, y debido a este contexto es justificable la búsqueda de nuevas medidas para regularlas. Así, la Ley 27/2014 del IS había establecido ciertas normas, tanto por lo que se refiere a los ingresos, como a los gastos, y el 10 de marzo de 2021 se aprobó mediante el RDL 4/2021 la trasposición de la Directiva 2016/1164 (entrando en vigor el 11 de marzo de 2021) regulando definitivamente, el concepto de Asimetrías Híbridas, siendo un nuevo gasto no deducible regulado por el artículo 15.bis del IS.

Cabe destacar, que el RDL 4/2021 tendría efecto para los periodos impositivos que se inicien a partir del 01 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

Esta trasposición ha sido incorporada en la legislación española, debido a la amenaza de posibles sanciones económicas por el TSJUE (Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea), derivadas de su falta de incorporación a la legislación interna.²

b) La barrera a la deducción de gastos financieros

En este caso la regulación comunitaria es bastante similar al artículo 16 de la ley 27/2014, excepto que en la base de cálculo no entrarán los dividendos derivados de participaciones significativas. Sanz Gadea (2020) propone en este aspecto que, “por razones de equidad sería oportuno hacer uso de la opción de construir los parámetros de la barrera tomando en consideración la estructura financiera del grupo al que pertenece la entidad afectada.”

2.2.2.2 Imposición mínima interior

Consiste en que las deducciones de la cuota íntegra del IS no podrán determinar una cuota líquida inferior al 15% de la base imponible.

Se trata de un límite global que se añade y complementa, a los ya establecidos respecto de ciertas deducciones de la cuota íntegra, y como indica Sanz Gadea (2020), esta imposición no se parece en nada a la imposición de la agenda de la OCDE.

La tributación soportada por las filiales extranjeras no influye sobre la imposición mínima interior.

² LA VOZ DE GALICIA (18/06/2021)
https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2021/03/17/impuesto-sociedades/0003_202103G17P24991.htm

Esta imposición afectaría concretamente a las entidades que soporten retenciones sobre rentas procedentes del extranjero, o que realicen actividades de I+D+I, cuya deducción se verá limitada.

2.2.2.3 Paraísos fiscales y asimilados

El anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (2018) modifica las normas relativas a la definición de los paraísos fiscales.

Tomando la información del portal WoltersKluwer, las cuatro claves que da la OCDE para determinar un territorio como un paraíso fiscal son:

- a) No imponer impuestos o imponer impuestos exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos). Este es el factor menos relevante para decidir si un territorio es un paraíso fiscal, ya que cada jurisdicción tiene el derecho a determinar sus impuestos directos.
- b) Ausencia de transparencia
- c) Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos sobre los contribuyentes beneficiarios de los inexistentes o nominales impuestos.
- d) Si no se exige el desarrollo de una actividad efectiva en el territorio

El anteproyecto define los países con regímenes fiscales perjudiciales como aquellos que añaden los criterios de competencia fiscal sin nexo y el nivel impositivo considerablemente inferior, enlazado así con la imposición mínima de rentas pagadas de la agenda de la OCDE.

2.2.2.4 Imputación de un gasto del 5% sobre el dividendo o la plusvalía de cartera a los efectos del método de exención.

El Proyecto de Ley de Presupuestos para 2019, modifica todos los preceptos de la Ley 27/2014, relativos a dividendos y plusvalías de cartera y, el 01 de enero de 2021 entraron en vigor dichos cambios, modificándose concretamente el art.21 de la LIS, que trata sobre la **exención** sobre dividendos de entidades residente y no residentes para evitar la doble imposición interna e internacional.

Estaremos ante una **doble imposición interna**, cuando ambas entidades, la que percibe la renta, y la que la distribuye, sean residentes en España y, ante una **doble imposición internacional**, cuando la entidad que percibe la renta es residente en España y la renta se obtiene en el extranjero, o bien la renta es distribuida por una entidad extranjera.

Anteriormente, sólo estaba permitido el método de imputación y deducción en cuota (consistía en que la renta se integraba en la BI, pero se practicaba una deducción). Con la nueva reforma del art. 21 de la LIS, **se reduce la exención sobre dividendos y plusvalías para la transmisión de valores representativos de fondos propios** en un 5%, de manera, que el importe exento será del 95% de los dividendos o plusvalías.³

Sanz Gadea (2020) explica que esta propuesta fiscal, no tiene como objetivo la mejora técnica del régimen de exención de los dividendos y plusvalías de cartera, sino que su finalidad es simplemente, la de aumentar la recaudación, principalmente, a cargo de las grandes compañías multinacionales con sede en España.

Ante todo lo expuesto se puede señalar que, aunque básicamente estas medidas se basen en desplazar la carga fiscal hacia las grandes empresas y parezca que van en contra de los estragos de la planificación fiscal agresiva, en realidad son meras medidas recaudatorias para cumplir compromisos de déficit contraídos con la Unión Europea.

2.2.3 Cambio en la estructura del Impuesto sobre Sociedades

Sabemos que el índice adecuado para medir la capacidad económica de una empresa sería el resultado contable, sin embargo, el tributo no recae exactamente en esa magnitud, **sino sobre la Base Imponible**, que es el resultado de efectuar determinadas correcciones a la misma.

Precisamente, por estas correcciones se han suscitado algunas inquietudes referidas al principio de capacidad económica, como:

- La reversión de los deterioros prevista por el Real Decreto-ley 3/2016

- La limitación a la deducción de los gastos financieros (art 16 LIS)

- La eficacia fiscal de la valoración por el valor razonable, en cuanto pueda suponer la tributación de ganancias no realizadas (art 17.1 LIS)

³ GM TAX (Buscado 19/06/2021)

<https://gmtaxconsultancy.com/es/impuestos/exencion-sobre-dividendos-y-plusvalias-entre-entidades/>

-La tributación de salida, por idéntico motivo (art 19.1 LIS)

-La limitación a la compensación de bases imponibles negativas (art 26 LIS)

A continuación, veremos lo que propone Sanz Gadea (2020) en cuanto al Impuesto de Sociedades para luchar contra la planificación fiscal agresiva.

2.2.4 Conclusiones aportadas por Sanz Gadea (2020),

- 1) El IS tendrá que afrontar dos grandes retos:
 - Atender y adaptarse a la agenda de las organizaciones internacionales
 - Convertirse poco a poco en un tributo más eficiente, para los actuales tiempos
- 2) Si se confirmase el éxito de la agenda de la OCDE, esto llevaría a cabo importantes modificaciones en la tributación internacional sobre los beneficios. Estas modificaciones repercutirán en el Impuesto sobre Sociedades, y también en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, así como en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.
- 3) Resultaría contraproducente aplicar el Impuesto sobre determinados Servicios Digitales, a la espera de los resultados de la agenda de la OCDE.
- 4) Propuesta radical del Impuesto de Sociedades respecto a una base imponible común.
- 5) La transposición de la Directiva 2016/1164 no motivará modificaciones sustanciales en el IS
- 6) Respecto a la base imponible consolidada y a su distribución mediante fórmula de reparto predeterminada tiene un recorrido incierto, debido a que implica una auténtica revolución fiscal en la medida en que prescinde del principio de libre concurrencia
- 7) Las sentencias del Tribunal de Justicia han venido motivando modificaciones puntuales del IS, adaptándose a las exigencias europeas.
- 8) Los anteproyectos de 2018 y 2019, impulsados por el Gobierno, no los considera buenos y explica que en el futuro levantarán críticas.

- 9) El Impuesto de Sociedades presenta algunas deficiencias puntuales en relación con el principio de capacidad económica, la seguridad jurídica y la defensa de la base imponible, contra las operaciones de erosión.
- 10) Destaca las deficiencias que hay en el IS, respecto a la limitación a la deducción de intereses, la reserva de capitalización y la doble imposición de dividendos en combinación con el IRPF.
- 11) La ausencia de coordinación entre el IS y el IRPF, da pie al arbitraje fiscal.

3. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (TASA GOOGLE)

3.1 NATURALEZA Y OBJETO DEL IMPUESTO

Según la Ley 4/2020 de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (LIDSD e IDSD en siglas) “es un tributo de naturaleza indirecta que grava las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto”. El hecho de que sea un impuesto indirecto se ha puesto en duda, debido a que dicho impuesto grava los ingresos principales de las grandes corporaciones digitales, y, por tanto, debería ser un impuesto directo, pero entonces surgiría una doble imposición con el Impuesto de Sociedades, porque técnicamente están grabando dos veces el mismo hecho imponible, que sería el beneficio de la sociedad.

Debido a la complejidad de este impuesto, por su componente informático, la propia ley, en su art.4, da una serie de conceptos y definiciones para explicar a lo que se refiere el impuesto, como son los contenidos digitales, IPs o determinados servicios en línea, pero quizás, el más relevante sea la definición de interfaz digital, ya que cualquier programa informático requiere de este medio.

3.2 SERVICIOS DIGITALES SUJETOS AL IMPUESTO

Según el art.5 de LIDSD, “estarán sujetas al impuesto las prestaciones de los servicios digitales realizadas en el territorio de aplicación del mismo efectuadas por los contribuyentes de este impuesto”.

Como podemos ver, la ley no es muy concluyente en decir qué servicios están sujetos al impuesto. Una posible respuesta la encontramos en el portal jurídico Iberley: “aquellos servicios digitales en los que existe una contribución esencial de los usuarios en el proceso de creación de valor de la empresa que presta esos servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios”. Pero, ¿cuáles son esos servicios? La ley 4/2020 en su art.6, sólo nos proporciona aquellos servicios que,

aunque la empresa consiga obtener una monetización, no están sujetos a dicho impuesto, y que son:

- Las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario.

- Las entregas de bienes y servicios subyacentes realizadas entre los usuarios en un servicio de intermediación en línea.

Según el Anexo de la Ley de Servicios de Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico (LSSI) las páginas web que sufren esta característica serían plataformas de economía colaborativa (Wallapop, Airbnb, Rentalia,..) y también aquellas páginas web que albergan blogs o foros de opinión.

- Los servicios de intermediación en línea si la única finalidad de estos sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago.

Aquí tenemos plataformas como PayPal o Amazon Payments.

- Prestaciones de servicios financieros regulados por entidades financieras reguladas.

- Prestaciones de servicios de transmisión de datos, cuando se realicen por entidades financieras reguladas.

- Las prestaciones de servicios digitales cuando sean realizadas entre entidades que formen parte de un grupo con una participación, directa o indirecta, del 100 por cien.

Ante la falta de información trasladada por la ley, buscamos estudios o interpretaciones que se han hecho sobre la misma para obtener los servicios digitales afectados por el impuesto IDSD. En primer lugar, una interpretación proporcionada por el área de Fiscalidad de PWC Tax & Legal Services, y en segundo lugar, un conjunto de explicaciones del portal “finreg360.com”. Ambos clasifican los servicios digitales afectados, fijándose en el art.7 de la LIDSD, en tres grandes grupos:

- 1) Monetización obtenida de publicidad en línea: Si la entidad que incluye la publicidad no es propietaria de la interfaz digital, se considera que aquella es la proveedora del servicio digital.
- 2) Monetización en la intermediación en línea: Son los que ponen a disposición de los usuarios una interfaz digital multifacética (que permite interactuar con otros usuarios de forma concurrente) que facilita a los usuarios realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos. (Excluyendo aquellos definidos en el art.6 de la LIDSD)
- 3) Monetización de Transmisión: O también llamados como la venta o cesión con contraprestación de datos de usuarios recopilados en las interfaces digitales en las que estos actúan. (Excluyendo aquellos que no están sujetos del art.6 de la LIDSD.)

3.3-CONTRIBUYENTES

Son contribuyentes de este impuesto, aquellas personas físicas o jurídicas a las que se refiere el art.35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen estos umbrales:

- a) El importe neto de la cifra de negocios en el año anterior sea superior a 750 millones de euros.
- b) Los ingresos totales derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto, correspondientes al año natural anterior, superen los 3.000.000 €.

-Si en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, los importes anteriores se elevarán al año.

En referencia al umbral b) del año 2021 (año de entrada en vigor de la Ley), el periodo de liquidación se computará entre la entrada en vigor de la Ley y el 31 de diciembre.

- Respecto a los umbrales, si la moneda funcional es distinta al euro, se deberá transformar en euros aplicando el tipo de cambio publicado en el último Diario Oficial de la UE, para ver si supera o no los umbrales anteriormente mencionados.

-En el caso de entidades que formen parte de un grupo, los importes de los umbrales que se tienen en cuenta serán los del grupo en su conjunto. A estos efectos:

1- En umbral a), se tendrá como referencia la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 mayo de 2016, que se centra en la evasión y fraude fiscal de grupos, concretamente, en multinacionales, para saber si se supera la cifra del primer umbral, exigiendo a esos grandes grupos facilitar, cada año y para cada territorio fiscal en que operen, el importe de sus ingresos, trabajadores, etc,... y además, deberán notificar las actividades económicas que realicen las entidades del grupo que estén en ese territorio.

2- El umbral b) se determinará la cifra sin eliminar las prestaciones de los servicios digitales sujetas a este impuesto realizadas entre las entidades de un grupo.

Si se superan ambos umbrales, serán contribuyentes todas las entidades que formen parte del grupo, en la medida en que realice el hecho imponible, con independencia del importe de los ingresos a que se refiere el punto 2 de dicho apartado que les correspondan.

3.4-LUGAR DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Según el art.7 de la LIDSD las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando: “Es usado por algún usuario que esté situado en el ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de derivados del servicio”

-Para determinar que el usuario está situado en el territorio de aplicación del impuesto, la ley indica tres situaciones:

- 1) En los servicios de publicidad en línea, se entenderá que el usuario se encontrará en el territorio de aplicación, si su dispositivo se encuentra en dicho territorio.
- 2) En los servicios de intermediación en línea que facilite la entrega de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, el usuario se encontrará en territorio de aplicación cuando la conclusión de la

operación del subyacente acordado por un usuario se lleve a cabo a través de una interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial.

Los demás servicios de intermediación en línea; será usuario en territorio de aplicación cuando la cuenta de dicho usuario le permite acceder a la interfaz, se haya abierto utilizando un dispositivo que en el momento de su apertura se encuentre en ese ámbito territorial.

- 3) Servicios de transmisión de datos, cuando los datos transmitidos hayan sido generados por un usuario a través de una interfaz digital a la que se haya accedido mediante un dispositivo que en el momento de la generación de los datos se encuentre en ese ámbito territorial.

-Para determinar si el dispositivo de un usuario se encuentra en territorio de aplicación, el punto 4 del art.7 de la LIDSD, explica que se determinará conforme a la dirección IP del dispositivo, pero también deja otros instrumentos de geolocalización si estos son admisibles en derecho.

-Con fecha 09 de junio, se publicó en el BOE el RD 400/2021 donde en el art.1 se hace referencia a la localización de los dispositivos de los usuarios, y en su punto 2 especifica que “se podrá utilizar la identificación de redes (WIFI, Ethernet u otras), la geolocalización física por satélite (con sistemas tales como GPS-Sistema de Posicionamiento Global, GLONASS, Galileo o Beidou) o por medio de información proporcionada por sistemas de comunicaciones inalámbricas terrestres (como las del GSM-Sistema Global de Comunicaciones Móviles- o las de LPWAN), o por balizas (WiFi o Bluetooth), o cualquier otra combinación de tecnologías existentes o futuras”.

3.5- BASE IMPONIBLE

1- Según el art.10 de LIDSD, la base imponible estará **constituida** por el importe de los ingresos (excluidos IVA u otros impuestos equivalentes) obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

En prestaciones de servicios digitales entre entidades de un mismo grupo, la BI será su valor razonable.

2- **Para calcular la Base Imponible,** se tendrá en cuenta la clasificación de los servicios digitales sujetos por el impuesto (definidos en este mismo trabajo):

-En Servicios en Línea: Se aplicará a los ingresos totales obtenidos en la proporción que represente el número de veces que aparezca la publicidad en dispositivos que se encuentren en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de veces que aparezca dicha publicidad en cualquier dispositivo, cualquiera que sea el lugar en que estos se encuentren.

-Intermediación en línea en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios: Se aplicará a los ingresos totales obtenidos en la proporción que represente el número de usuarios

situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio.

-Servicios de transmisión: Al igual que la intermediación se calculará según los ingresos totales obtenidos por la proporción de usuarios en el territorio respecto al número total de usuarios que hayan generado dichos datos.

-Resto de servicios de intermediación línea: Se determinará por el importe total de los ingresos derivados directamente de los usuarios cuando las cuentas que permitan acceder a la interfaz digital utilizada se hubieran abierto utilizando un dispositivo que se encontrará en el momento de su apertura en el territorio de aplicación del impuesto.

Excepto en los servicios de publicidad en línea, en los demás servicios resultará indiferente el momento temporal en que se hubiera abierto la cuenta utilizada, a la hora de calcular la BI.

3- En el caso de que la BI no se hubiese calculado en el periodo de liquidación, el contribuyente deberá fijarlo provisionalmente usando criterios que tengan en cuenta el periodo total en el que se generan esos ingresos de los servicios digitales, sin perjuicio de su regularización cuando dicho importe fuera conocido, mediante autoliquidación correspondiente a ese periodo de liquidación.

El plazo de regularización indicada por el art.10 de la LIDSD, es como máximo de 4 años siguientes a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación.

4- En caso en el que se hubiera calculado incorrectamente la BI, el contribuyente deberá proceder a una rectificación conforme a la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, y su normativa de desarrollo.

5- La BI se determinará por el método de estimación directa, con excepciones establecidas en las normas reguladoras del método de estimación indirecta de las bases imponibles.

3.6-TIPO IMPOSITIVO Y CUOTA ÍNTEGRA

El tipo impositivo aplicable exigido será de un 3% y las declaraciones tendrán periodicidad temporal.

Según el art.12 de la LIDSD, la cuota íntegra será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo.

3.7-OBLIGACIONES FORMALES

Los contribuyentes de este impuesto deben cumplir las obligaciones recogidas en el art. 13 LIDSD, dichas obligaciones están influenciadas por la Directiva 2011/2016/UE y el proyecto de la OCDE/G20:

- a) Los contribuyentes deberán ser transparentes y deberán presentar las declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que están sujetas al impuesto.
- b) Deberán solicitar un número de identificación fiscal de la Administración, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- c) Deberán llevar los registros que se establezcan reglamentariamente.

- d) Presentar periódicamente o por requerimiento de la Administración, la información relativa a los servicios digitales.
- e) Nombrar un representante a efectos de cumplimiento de esta Ley, si los contribuyentes no están establecidos en la UE. Dicho nombramiento se deberá poner en conocimiento a la Administración Tributaria debidamente acreditado antes de la finalización de la declaración de las operaciones sujetas al impuesto.
- f) Deberán conservar aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado.
- g) Se deberá traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración.
- h) Establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

3.8-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras aprobado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre (BOE 16 de octubre), entra en vigor el 16 de enero de 2021.

Su periodo de liquidación es trimestral, coincidiendo con el trimestre natural. Según en el proyecto de orden ministerial que aprobará el modelo de autoliquidación del impuesto los meses de enero y febrero de 2021, se efectuarán en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de marzo de 2021 (del 10 al 20 de abril de 2021), pero debido a la actual situación del país, la presentación del primer trimestre del 2021, se efectuará el plazo e ingreso de la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2021 (del 01 al 31 de julio de 2021). Por tanto, las primeras autoliquidaciones del impuesto no se presentarán hasta el 1 de julio de 2021.⁴

Además, según el art.14 de la LIDSD “Los contribuyentes deberán presentar las autoliquidaciones correspondientes e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda”.

A fecha 11 junio de 2021, se publicó la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de “Autoliquidación del impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. El modelo 490 figura en el anexo de este trabajo.

3.9-SANCIONES ESPECÍFICAS DE ESTE IMPUESTO

El punto 2 del art.15 del impuesto IDSD explica que será una infracción grave, si se incumple el apartado h) del apartado 1, artículo 13 de dicho impuesto. Dicho apartado, ya ha sido explicado en este trabajo, en el apartado de obligaciones formales.

La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 0,5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000€ y un máximo de

⁴ Agencia Tributaria:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Aviso_sobre_los_plazos_de_presentacion_e_ingreso_de_los_nuevos_impuestos_Impuesto_sobre_Transacciones_Financieras_e_Impuesto_cios_Digitales_.shtml

400.000€, por cada año natural en el que se haya producido el incumplimiento del art.13.1.h de la ley IDSD.

3.10-POSIBLE ANULACIÓN DE DICHO IMPUESTO

A fecha de la elaboración de este trabajo, el Impuesto de Servicios Digitales podría ser eliminado, debido a las recientes declaraciones del Presidente de los EEUU, Joe Biden, sobre una revolución fiscal a escala global, estableciendo un impuesto de sociedades del 21 por ciento. A partir de estas declaraciones, países como Francia o España deberían retirar dicho impuesto, si hay un consenso global fiscal.⁵

Además, EEUU considera que la tasa o impuesto sobre servicios digitales resulta discriminatoria y perjudica los intereses comerciales estadounidenses, por lo que ha determinado imponer a España, un arancel adicional del 25% a una serie de productos españoles, dando un plazo de 180 días desde la aplicación de dicho impuesto en España, o sea, los aranceles se aplicarían en noviembre. Este tiempo adicional que ha proporcionado EEUU es debido a que quiere dejar un tiempo para completar negociaciones multilaterales en curso sobre la tributación internacional en la OCDE y en el G20.

Según el periódico El Mundo, el nivel de comercio cubierto por los aranceles adicionales, tendrá en cuenta el valor de las transacciones digitales cubiertas por el impuesto digital de España y la cantidad de impuestos aplicados por España a las empresas estadounidenses.

"Las estimaciones indican que el valor del impuesto digital pagadero por grupos de empresas con sede en EE.UU. a España será de aproximadamente 155 millones dólares anuales (127 millones de euros)"

Otro aspecto que perjudica la introducción de este impuesto, es la subida de los servicios de Google y Amazon entre un 2% y un 3% para compensar la llegada del impuesto. Además, como indica el portal Businessinsider.es, el impuesto es algo confuso y ambiguo en cuanto a su tramitación, ya que muchas compañías tendrán que contratar a una consultora.

A fecha de 05 de junio de 2021, se llegó a un acuerdo de los ministros de Economía de los Siete (G7) (EEUU, Japón, Alemania, Gran Bretaña, Francia, Italia y Canadá), acordando la aplicación de un Impuesto de Sociedades mínimo del 15% para las grandes empresas con independencia de donde desarrolle sus actividades , o con independencia de donde traslade sus beneficios , esto pondría en jaque al Impuesto de Servicios Digitales, ya que el Impuesto de Sociedades imputaría el hecho imponible del impuesto referido.

Por su parte, según la plataforma digital de Deloitte, el acuerdo político del G7 se centrará en los dos pilares propuestos por el G20 y la OCDE.

-Importe A (Pilar 1): Al igual que la propuesta de la OCDE, una parte del beneficio residual global de las empresas afectadas se reubicaría en los países en los que se

⁵ ELPAIS (11/04/2021): <https://elpais.com/economia/2021-04-11/estados-unidos-da-alas-a-la-revolucion-fiscal.html>

localizan sus mercados, utilizando un enfoque formulista, y sin que el nuevo punto de conexión requiera presencia física.

-Pilar 2: Se acordó una tasa impositiva mínima efectiva en cada país en el que opera una empresa, que debe ser de al menos un 15%.

Aunque ha habido voces críticas, que han mencionado que dicho acuerdo del G7 aún está lejos de acabar con la competencia fiscal. Una de esas voces fue el profesor de Economía en la IE Business School, Juan Ramón Rallo, que expuso en un vídeo que había cinco razones por las que la competencia fiscal no iba ser mermada:

1) El tipo medio mínimo acordado es del **15%**, inferior a los tipos medios de los países que han firmado el acuerdo del G7 (IS Japón=23,2%, IS EEUU=21%,), y esto provoca que aumenten los incentivos a que muchas compañías quieran localizarse en países con bajos niveles de fiscalización (aunque supuestamente esté limitada a la baja el impuesto al 15%).

2) El acuerdo no deja claro si el **tipo de interés** será nominal o efectivo, un tipo efectivo supone que del Resultado Contable la empresa pague un 15%.

Ejemplo: Si una empresa tiene 1.000,00€ de Base Imponible, pagaría 150,00€ de impuestos.

Mientras que un tipo de interés nominal supone que el Estado dice que va a cobrar un 15% con cargo a lo que el Estado diga que es Base Imponible.

Ejemplo: Si una empresa tiene 1.000,00€ de beneficio, pero 900€ son fiscalmente deducibles, la base imponible será de 100,00€, y por tanto, la Cuota íntegra será de 15,00€.

Por tanto, al no estar definido si es nominal o efectivo, no compromete a ningún país a bajar impuestos.

3) Aunque se consiga **armonizar** el tipo interés efectivo del 15%, el acuerdo se tendría que enfrentar a los criterios dispares de cada jurisdicción para calcular la Base Imponible (gastos deducibles, pérdidas plurianuales, ...), por tanto, también se necesitaría armonizar el sistema de cálculo de la Base Imponible.

4) El acuerdo sólo afectaría a las **multinacionales** de aquellos países que hayan firmado el acuerdo, por tanto, a largo plazo, esas multinacionales localizarían su sede en países que no hn firmado el acuerdo.

5) No sólo el Impuesto de Sociedades ejercería sobre los beneficios de una sociedad, sino que hay otros tributos que también son relevantes en la afectación del rendimiento de una sociedad, por ejemplo el IRPF, que afectaría dividendos,

plusvalías, etc...; por tanto, la competencia fiscal seguiría existiendo pero en otros impuestos.

4. ESTIMACIONES DE RECAUDACIÓN E IMPACTO DEL IDSD

Los siguientes datos han sido tomados del Informe Final de PWC de 09-01-2019

4.1 ESTIMACIONES DE RECAUDACIÓN

El gobierno español, adelantándose a la directiva europea aprobó el anteproyecto de ley para crear un impuesto digital en España y, como se puede ver en el cuadro comparativo, es ligeramente diferente a la propuesta realizada por la Comisión Europea.

Hay que señalar que, posteriormente, debido al estado de pandemia, la recaudación estimada por la Hacienda española se modificó, rebajándola a la cantidad de unos 968 millones de euros.⁶

GRÁFICO 3: Tabla comparativa entre el Anteproyecto de ley de España y la Propuesta de Directiva UE

⁶ EL EXPANSIÓN (19-06-2021)

<https://www.expansion.com/economia/2020/10/10/5f817eec468aebd2388b45d4.html>

	 Anteproyecto de ley España	 Propuesta de Directiva UE
Entrada en vigor	2019	2021 (La transposición debe hacerse antes del 31 de diciembre de 2019)
Tipo	3%	3%
Ingresos gravados	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios de publicidad en línea • Servicios de intermediación en línea • Intermediación de datos de usuarios
Umbral global	750 millones de euros	750 millones de euros
Umbral interno	3 millones de euros de ingresos gravados obtenidos en España. Los umbrales se tienen en cuenta a nivel de grupo, si el grupo supera el umbral todas las entidades están sujetas en la medida en que realicen el hecho imponible.	50 millones de euros en la UE.
Operaciones intragrupo	Sí están gravadas. La base imponible será su valor de mercado.	No están gravadas.
Recaudación prevista	1.200 millones de euros anuales.	5.000 millones de euros anuales en toda la UE, 546 millones en España.

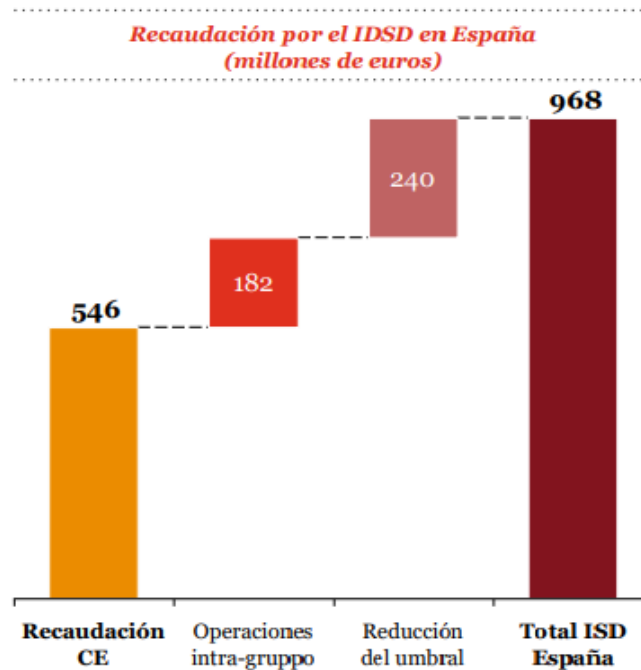
(Fuente: PWC: https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf; página 10)

A su vez, el Gobierno español parte de las estimaciones de la Comisión Europea, en cuanto que, este impuesto tendría un impacto de 6.000 millones de euros anuales para la UE. Aplicando el porcentaje que representa España en el mercado digital europeo (9,1%) se obtiene una recaudación de 546 millones de euros.

Elementos en los que el impuesto español difiere de la propuesta europea:

- 1) Incorpora operaciones intragrupo, aumentando la recaudación española a 728M de euros.
- 2) El umbral mínimo de facturación de las empresas afectadas en España es de 3M de euros en lugar de 50 millones de euros.

GRÁFICO 4: Diferencia de recaudación IDSD español con el IDSD europeo



(Fuente: PWC:

https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf; página 11)

4.2 IMPACTO SOBRE EMPRESAS Y CONSUMIDORES

-EMPRESAS

Las empresas españolas usuarias de los servicios digitales gravados verán reducidos sus beneficios entre 450 y 562 millones de euros, debido a:

- La suma del incremento del coste de uso de plataformas y marketing online
- La disminución de las ventas por el traslado previsible de parte del precio al cliente final.

Efecto sobre las pequeñas y medianas empresas en plataformas digitales:

- Ventaja del canal offline frente al online, reduciendo el nivel de digitalización
- Incremento de su coste de venta y de publicidad online, provocando a su vez una reducción de la capacidad de comunicación con el cliente
- Reducción de las ventas
- Reducción de la productividad y competitividad
- Ventaja de las empresas locales no digitales respecto a las empresas digitales
- Ventaja de los importadores extranjeros frente a empresas digitales nacionales

-CONSUMIDORES

El impuesto del IDSD tendrá un impacto sobre el bienestar de los consumidores españoles de entre 515 y 665 millones de euros, debido a:

- Incremento en el coste de los productos afectados por el impuesto
- Reducción de la obtención de ingresos por recursos no utilizados
- Reducción de opciones en el canal digital

-Ralentización del proceso de la digitalización de la economía

5 CONCLUSIONES

El avance tecnológico ha dejado obsoletas a las legislaciones fiscales, provocando que muchas multinacionales se aprovechen de las ineficiencias legislativas, para pagar menos impuestos, generando un conjunto de dificultades, ya sea, la erosión de la competencia empresarial, la dificultad de la recaudación de impuestos en varios países del mundo o el aumento de la economía sumergida.

Igualmente, dicha aceleración tecnológica ha propiciado la fragmentación de los procesos productivos y el no tener que localizarse en un territorio la producción.

Ante estas situaciones los países han intentado llegar a acuerdos internacionales para regular los vacíos legales que tienen sus jurisdicciones, destacando los del FMI, la OCDE-G20 y las Directivas de la UE.

El plan del FMI sería el más general, mencionando puntos como un impuesto mínimo, la asignación mediante la fórmula para calcular la Base Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS) o el Método de la Asignación de Beneficios Residuales

La OCDE y el G20 en el año 2013 aprobaron el Plan BEPS, con el objetivo de actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global y, asegurar que los beneficios se gravan donde se llevan a cabo las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor.

A diferencia de Plan del FMI, el Plan BEPS es mucho más concreto y se centra en dos pilares fundamentales, el primero basado en la Método de la Asignación de Beneficios, donde se asignarán derechos de gravamen a las jurisdicciones de mercado en que se localizan los usuarios y, el segundo, centrado en garantizar una tributación mínima.

Por su parte, la UE se centró en el método BICCIS como medida, pero al ser un instrumento a largo plazo, también buscó otras posibilidades a corto plazo, como la incorporación de un impuesto digital.

Pero debido a la falta de entendimiento de los países para llegar a acuerdos fiscales internacionales, muchos países tomaron iniciativas propias para regular la fiscalización, concretamente, de las empresas digitales.

.

En España, las iniciativas que se tomaron fueron los proyectos del Gobierno de los años 2018 y 2019, centrados en ajustar el impuesto de sociedades español al europeo y en la introducción del impuesto de servicios digitales, pero con dos diferencias sustanciales respecto a la propuesta europea: las operaciones intragrupo, que sí serían

gravadas y el umbral mínimo de facturación de las empresas afectadas ascendiendo a 3M de euros a diferencia de la propuesta de Europa, que ascendería a 50M de euros.

La Ley 4/2020 de 15 de octubre del Impuesto sobre Determinados Servicios digitales (LIDSD), se define como un impuesto indirecto (aunque como Banacloche (2021) opinamos que es cuestionable, debido a la doble imposición con el impuesto sobre sociedades), que grava los servicios digitales de “publicidad en línea, intermediación en línea, transmisión de datos” que existan en el uso de un dispositivo digital, por parte de un usuario, en territorio de aplicación del impuesto.

Pero como ya hemos constatado, este impuesto ha sido objeto de polémica desde el momento en el que se creó, ya sea por parte de expertos en materia fiscal como Sanz Gadea (2020) que prefieren una reforma del impuesto de sociedades, o por países como Dinamarca, Suecia o EEUU, dándose el caso de que éste último incluso avisó a los países que iban aplicar dicho impuesto, de que subiría los aranceles al considerar que se perjudicaba a las empresas estadounidenses.

Ahora bien, como publica la Agencia EFE, tras casi diez años de intentos, se ha conseguido un pacto por el G7 sobre un tributo global a las grandes multinacionales digitales. Dicho pacto no es aún efectivo pues debe ser abordado en la próxima reunión del G20, que se celebrará en julio en Venecia. Igualmente, el G7 alcanzó el acuerdo de un tipo fiscal de sociedades de al menos el 15%, por debajo del 21% al que aspiraba EE.UU. y, desde luego, este acuerdo podría sustituir al impuesto de determinados servicios digitales, debido a que esa reforma en el impuesto sobre sociedades afectaría al hecho imponible del IDSD.

6. BIBLIOGRAFÍA

- **Legislación**

-Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

-Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico (LSSI)

-Directiva (UE) 2016/881 DEL CONSEJO de 25 de mayo de 2016

-Directiva (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016

-Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS)

-Real Decreto-ley 4/2021, de 9 marzo, por el que se modifican la Ley 27 /2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

-Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de “Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

-Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que se desarrollan de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- **Bibliografía**

Banacloche Palao, C. (2021), “El nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre): su incorrecta calificación como impuesto indirecto y sus consecuencias”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 16, p. 19-30.

López Laborda, J. y Onrubia, J. (2020), “Globalización, digitalización y tributación de multinacionales” en Cuaderno 28: “*Fiscalidad internacional: Competencia entre países y paraísos fiscales*”. *¿Un problema irresoluble?*”, ed. Círculo Cívico de Opinión, p. 9-21.

Sanz Gadea, E. (2020) “Retos para el impuesto sobre Sociedades español en el nuevo contexto internacional”.

PricewaterhouseCoopers (PwC) (2019) “Impacto de un impuesto sobre los servicios digitales en la economía española”.

https://ametic.es/sites/default/files/pwc_idsd_final_09012019_es.pdf

Uria Menéndez (2021) “Guía sobre el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales o el DST español”

https://www.uria.com/documentos/publicaciones/7293/documento/Guia_Impuesto_Determinados_Servicios_Digitales.pdf?id=12120

Galindo Itziar (2021) “Tormenta de dudas en la fiscalidad tecnológica” KPMG tendencias

<https://www.tendencias.kpmg.es/2021/06/tormenta-de-dudas-en-la-fiscalidad-tecnologica/>

Guerreo Carlos (2021) “Luces y sombras del nuevo impuesto digital ante el borrador de reglamento” KPMG tendencias

<https://www.tendencias.kpmg.es/2021/01/luces-y-sombras-del-nuevo-impuesto-digital-ante-el-borrador-de-reglamento/>

- **Webgrafía**

BOE:

Buscado: 01/03/2021

<https://boe.es/>

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-12355>

Buscado: 13/04/2021

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

Buscado: 08/06/2021

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Buscado: 08/06/2021

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-3697>

Buscado: 26/06/2021

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-9721

Buscado: 28/06/2021

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-9559>

AGENCIA TRIBUTARIA

Buscado: 01/03/2021

<https://www.agenciatributaria.es>

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Aviso_sobre_los_plazos_de_presentacion_e_ingreso_de_los_nuevos_impuestos__Impuesto_sobre_Transacciones_Financieras_e_Impuesto__cios_Digitales_.shtml

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Buscado: 07/03/2021

https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/12/17.-DST_Rgto_Periscopio_cast-09.12.2020.pdf

IBERLEY

Buscado: 07/03/2021

<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales-tasa-google-64900>

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Buscado: 07/03/2021

<https://www.fide.es/wp-content/uploads/2020/03/Memoria-Impuesto-Servicios-Digitales.pdf>

ELPAÍS

Buscado 10/04/2021

<https://elpais.com/economia/2021-04-11/estados-unidos-da-alas-a-la-revolucion-fiscal.html>

FINREG360

Buscado: 13/04/2021

<https://finreg360.com/alerta/en-que-consiste-el-impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales/>

ELMUNDO

Buscado: 02/06/2021

[https://www.elmundo.es/economia/2021/06/02/60b7ceafc6c8374408b468d.htm](https://www.elmundo.es/economia/2021/06/02/60b7ceafc6c8374408b468d.html)
l

BUSINESSINSIDER

Buscado: 08/06/2021

<https://www.businessinsider.es/tasa-google-aire-acuerdo-tipo-minimo-sociedades-877889>

ELECONOMISTA

Buscado: 08/06/2021

<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11255796/06/21/Acuerdo-historico-del-G7-las-grandes-empresas-pagaran-al-menos-el-15-en-impuesto-de-Sociedades.html>

CEF.-

Buscado: 18/06/2021

<https://www.fiscal-impuestos.com/impuestos-salida-imposicion-directa-doble-imposicion-libertades-comunitarias-union-europea.html>

LA VOZ DE GALICIA

Buscado: 18/06/2021

https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2021/03/17/impuesto-sociedades/0003_202103G17P24991.htm

WOLTERSKLUWER

Buscado: 19/06/2021

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTA2NztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ7BAZlqIS35ySGVBqm1aYk5xKgD0aKSRNQAAAA==WKE

DELOITTE

Buscado: 19/06/2021

<https://www2.deloitte.com/es/es/pages/risk/articles/acuerdo-politico-ministros-hacienda-g7-economia-digitalizada.html>

GMTAX

Buscado: 19/06/2021

<https://gmtaxconsultancy.com/es/impuestos/exencion-sobre-dividendos-y-plusvalias-entre-entidades/>

ELEXPANSIÓN

Buscado: 19/06/2021

<https://www.expansion.com/economia/2020/10/10/5f817eec468aebd2388b45d4.html>

TAXFOUNDATION

Buscado: 20/06/2021

<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>

AGENCIA EFE

Buscado: 27/06/2021

<https://www.efe.com/efe/espana/economia/la-ocde-califica-de-paso-historico-el-acuerdo-del-impuesto-global-g7/10003-4554914>

/

- **Vídeos**

YOUTUBE: CANAL JUAN RAMÓN RALLO

Buscado: 08/06/2021

“El G7 no acabará con la competencia fiscal”

”<https://www.youtube.com/watch?v=PtyBA4h1ZN8>

7. ANEXOS

3.8.1. Modelo, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: Autoliquidación

 MINISTERIO DE HACIENDA	Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales Autoliquidación	Modelo 490
Espacio reservado para número identificativo y código de barras			
Identificación NIF <input style="width: 150px;" type="text"/> Razón social, apellidos y nombre <input style="width: 250px;" type="text"/> Correo electrónico (email) <input style="width: 250px;" type="text"/> NIF representante <input style="width: 150px;" type="text"/> Apellidos y nombre representante <input style="width: 250px;" type="text"/>		Periodo Periodo <input style="width: 50px;" type="text"/> Ejercicio <input style="width: 50px;" type="text"/>	
Identificación del grupo (a cumplimentar exclusivamente por los contribuyentes integrados en grupos) Denominación o nombre del grupo <input style="width: 450px;" type="text"/> País en el que reside la dominante <input style="width: 300px;" type="text"/> Dominante <input style="width: 450px;" type="text"/>			
Liquidación BASE IMPONIBLE 1. Servicios de publicidad en línea Ingresos totales 01 <input style="width: 100px;" type="text"/> Base imponible del periodo 02 <input style="width: 100px;" type="text"/> Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) 03 <input style="width: 100px;" type="text"/> Regularización (art. 10.3 Ley 4/2020) <input style="width: 50px;" type="text"/> A <input style="width: 50px;" type="text"/> 2. Servicios de intermediación en línea A. Con entrega de bienes o prestación de servicios subyacentes Ingresos totales 04 <input style="width: 100px;" type="text"/> Base imponible del periodo 05 <input style="width: 100px;" type="text"/> Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) 06 <input style="width: 100px;" type="text"/> B. Demás servicios de intermediación en línea Ingresos totales 07 <input style="width: 100px;" type="text"/> Base imponible del periodo 08 <input style="width: 100px;" type="text"/> Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) 09 <input style="width: 100px;" type="text"/> 3. Servicios de transmisión de datos Ingresos totales 10 <input style="width: 100px;" type="text"/> Base imponible del periodo 11 <input style="width: 100px;" type="text"/> Regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) 12 <input style="width: 100px;" type="text"/> Base imponible total del periodo ([02] + [05] + [08] + [11]) 13 <input style="width: 100px;" type="text"/> Importe regularización base imponible periodos anteriores (art. 10.3 Ley 4/2020) ([03] + [06] + [09] + [12]) 14 <input style="width: 100px;" type="text"/> Tipo 15 <input style="width: 50px;" type="text"/> CUOTA ÍNTEGRA ([13] x [15]) 16 <input style="width: 100px;" type="text"/> AJUSTE CUOTA ÍNTEGRA PERIODOS REGULARIZACIÓN ([10]) 17 <input style="width: 100px;" type="text"/>			

Resultado	
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidaciones complementarias) Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo ejercicio y periodo 18	
Resultado de la liquidación ([16] + [17] - [18]) 19	
Ingreso	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público . Cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones. Forma de pago: Importe: I Código BIC/SWIFT: Código IBAN
	Devolución Manifiesto que el importe a devolver reseñado me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: D Código BIC/SWIFT: Código IBAN
Negativa (cuota cero)	Complementaria Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X". <input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Número de justificante
Declaración negativa (sin cuota a ingresar) Negativa <input type="checkbox"/>	

3.8.2. Modelo, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: Autoliquidación; Regularización (art.10.3 Ley 4/2020)

Modelo 490		NIF		Razón social, apellidos y nombre		Pág. 2	
Regularización (art. 10.3 Ley 4/2020)							
Ejercicio		1T	2T	3T	4T		
(a) Regularización positiva (base imponible)	01	08	14	20			
(b) Regularización negativa (base imponible)	02	09	15	21			
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	03	10	16	22			
(d) Tipo impositivo	04	04	04	04			
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	05	11	17	23			
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	06	12	18	24			
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	07	13	19	25			
Ejercicio		1T	2T	3T	4T		
(a) Regularización positiva (base imponible)	26	33	39	45			
(b) Regularización negativa (base imponible)	27	34	40	46			
(c) = (a) + (b) Total Regularización (base imponible)	28	35	41	47			
(d) Tipo impositivo	29	29	29	29			
(e) = (a) * (d) Regularización positiva (cuota)	30	36	42	48			
(f) = (b) * (d) Regularización negativa (cuota)	31	37	43	49			
(g) = (e) + (f) Total Regularización (cuota)	32	38	44	50			

Ejercicio		1T	2T	3T	4T
(a)	Regularización positiva (base imponible)	51	58	64	70
(b)	Regularización negativa (base imponible)	52	59	65	71
(c) = (a) + (b)	Total Regularización (base imponible)	53	60	66	72
(d)	Tipo impositivo	54	54	54	54
(e) = (a) * (d)	Regularización positiva (cuota)	55	61	67	73
(f) = (b) * (d)	Regularización negativa (cuota)	56	62	68	74
(g) = (e) + (f)	Total Regularización (cuota)	57	63	69	75

Ejercicio		1T	2T	3T	4T
(a)	Regularización positiva (base imponible)	76	83	89	95
(b)	Regularización negativa (base imponible)	77	84	90	96
(c) = (a) + (b)	Total Regularización (base imponible)	78	85	91	97
(d)	Tipo impositivo	79	79	79	79
(e) = (a) * (d)	Regularización positiva (cuota)	80	86	92	98
(f) = (b) * (d)	Regularización negativa (cuota)	81	87	93	99
(g) = (e) + (f)	Total Regularización (cuota)	82	88	94	100

Total Regularización (cuota) 101

(7) + (13) + (19) + (25) + (32) + (38) + (44) + (50) + (57) + (63) + (69) + (75) + (82) + (88) + (94) + (100)

Fuente: Orden HAC/590/2021, de 9 junio. BOE nº139, de 11 de junio de 2021